SAYIŞTAY'IN HAZİNE ÜZERİNDEKİ DENETİMİ VE MECLİS RAPORLARI

Şeref EFE
Sayıştay Denetçisi

Hazine Denetimi Niçin Önemli?

Hazinenin Meclis adına denetimini çok önemli ve ayrıcalıklı kılan nedenler vardır. Bu nedenlerin başında bütçe giderlerinin yaklaşık üçte ikisinin Hazinece gerçekleştirilmesi ve bütçenin finansmanına ilişkin olarak borçlanma işlemlerinin yine Hazine tarafından yürütülmesi gelmektedir. Bunun dışında, bütçede ve borçlar arasında gösterilmeyen bazı kamu borçları da Hazine tarafından yönetilmektedir. Örneğin, görev zararı borçları gibi. Bu işlemlerin miktar olarak büyüklüğü yanında Hazinenin kendine özgü yönetim ve işleyiş sistemi de bu kurumun denetimine özel bir önem verilmesini gerekli kılmaktadır.

Hazine saymanlıkları, diğer dairelerin saymanlıklarında olduğunun aksine Maliye Bakanlığına değil Hazine Müsteşarlığına bağlıdırlar. Kural olarak "merkez daireleri muhasebe müdürleriyle memurları ve bütün nakit saymanları ile ilçe malmüdürleri Muhasebat Genel Müdürünün teklifiyle Maliye Bakanı tarafından ... atanır."(1) Hazine Müsteşarlığının muhasebe işlemlerini yürüten üç saymanlık; İç Ödemeler Saymanlığı, Devlet Borçları Saymanlığı ve Dış Ödemeler Saymanlığı bu genel kuralın dışında tutulmuştur. Hazine saymanlıkları Hazine Müsteşarlığı Kamu Finansmanı Genel Müdürlüğü bünyesinde yer almaktadır. Yani sayman, saymanlığını yürüttüğü kurumdan bağımsız değildir. Bu durum Hazine işlemlerinin kendisine mahsus yapısına -işlerin aciliyeti, saymanın direnmesinin telafisi imkansız sonuçlara yol açabilme olasılığı gibi- dayandırılmaktadır.

Hazine hesaplarını ayrıcalıklı kılan özelliklerden biri de Hazine Müsteşarlığının kullandığı bilişim teknolojileri (IT) sistemidir. Hazine işlemleri gelişmiş bir bilişim sistemi yapısı üzerinde gerçekleştirilmekte, izlenmekte ve bu sistemle bağlantılı olarak muhasebeleştirilmektedir.

Sayıştay 1995 yılından itibaren Hazine hesapları ile ilgili olarak yerinde inceleme programı başlatarak daha etkin bir denetim sistemi oluşturmuştur.

Sayıştay Hazine Denetimine Nasıl Yaklaşıyor?

Sayıştay'ın anayasal görevi genel ve katma bütçeli kuruluşların gelirlerini ve giderlerini denetlemek olduğuna göre, Hazine saymanlıklarının denetimi en azından denetim konusu miktarın büyüklüğü nedeniyle Sayıştay

için özel bir önem taşır/ taşımalıdır. Hazine saymanlıklarının bağımsız olmamaları ve Hazinenin kullandığı bilişim sistemlerinin yapısı hem iç kontrollerin denetimini önemli kılmakta hem de bilişim sistemleri ve bilişim sistemlerinin denetimi konularında uzmanlık gerektirmektedir.

Sayıştay Kanununda Hazine işlemlerinin denetimine özel bir yer verilmiştir. Hazinenin borç alma, borç verme ve taahhüt işlemlerinin Sayıştayca kaydedilmesi, denetlenmesi ve denetim sonuçlarının Meclise bildirilmesi gerekmektedir.

Son yıllarda Hazine hesaplarının denetimine daha fazla ağırlık verilmeye başlanmıştır. 1995 yılından itibaren bu hesaplar yerinde incelenmeye başlanmış, denetim için daha fazla insan kaynağı ayrılmıştır. Bu durum kısa sürede denetim çalışmalarının sonuçlarına yansımış, bir yandan zengin içerikli yargı

raporları hazırlanmaya başlamış diğer yandan da ilki 1996 yılından olmak üzere Hazine işlemleri hakkında bilgi vermek amacıyla Meclise çok sayıda Sayıştay Raporu gönderilmiştir.

Hazinenin hesap ve işlemleri Sayıştay tarafından kanunlara ve muhasebe ilkelerine uygunluk yönünden denetlenmektedir. Denetim alanı borç yönetimi ve muhasebesini, alacak yönetimi ve muhasebesini, bütçeden yapılan transferleri ve diğer Hazine işlemlerini kapsamaktadır.

Denetim faaliyetleri iki şekilde sonuçlanmaktadır:

1. Sorumluların hesap ve işlemlerinin yargılanması ve hatalı ödeme ve işlemlerin yargı yoluyla düzeltilmesini amaçlayan yargı raporları: Saymanlık hesaplarının incelenmesi sırasında yasalara uygun bulunmayan hususlar hakkında denetçiler tarafından yargı raporları hazırlanır ve bu raporlar ilgili Sayıştay dairelerinde yargılanarak sonuçlandırılır. Daire yargılama sonucunda, denetçi tarafından yasal olmadığı ileri sürülen ödemeyi gerçekleştiren sorumlular hakkında tazmin ya da berat kararı verir. Bu kararlar, temyiz süresi geçince ya da sorumluların karara karşı temyize başvurması sonucunda temyiz sürecinin tamamlanması ile kesinleşir.

2. Hesapların uygunluğu ve önemli görülen diğer konular hakkında TBMM'ye bilgi sunmayı amaçlayan Sayıştay Raporları: Sayıştay Kanununda, borçlanma, borç verme ve avans işlemleri ile ilgili olarak Genel Uygunluk Bildirimlerinde Meclise bilgi verilmesi öngörülmüştür.(2) Her yıl Meclise sunulmak üzere Hazine işlemlerini konu alan Sayıştay raporları hazırlanmaktadır. Denetçiler tarafından hazırlanan bu raporlar Sayıştay Genel Kurulunda görüşülür. Genel Kurul uygun bulursa rapor Meclise -Plan ve Bütçe

Komisyonuna- gönderilir. Yasal düzenlemelere göre, Meclis Plan ve Bütçe Komisyonu bu raporları görüştükten sonra hazırladığı komisyon görüşü ile birlikte Meclis Genel Kuruluna göndermeli ve raporlar burada genel görüşme konusu olmalıdır.

Düzenli Raporlama Faaliyetleri

Meclise raporlama Sayıştay'ın çok uzun süre ihmal edilmiş olan bir fonksiyonudur. Hazine denetimi çalışmaları 1996 yılından itibaren Meclise her yıl raporlar sunulması ile sonuçlanmaktadır. Bu çerçevede 2000 yılı sonu itibariyle Meclise 5 adet Hazine İşlemleri Raporu, 4 adet İzleme Raporu olmak üzere toplam 9 adet rapor gönderilmiş olmaktadır. Bunların dışında, 2000 yılı içinde Meclise gönderilmiş olan 2000 Yılı Mali Raporu da ağırlıklı olarak Hazinenin faaliyetlerini kapsamaktadır.

Hazine İşlemleri Raporları

1996 yılında Hazine işlemlerini konu alan bir Sayıştay raporunun Sayıştay Genel Kurulunca onaylanarak Meclise gönderilmesi hem Hazine denetimi hem de Meclise raporlama süreci için önemli bir kilometre taşıdır. Bu ilk deneyim, Sayıştay'ın sürekli olarak geliştirdiği, zenginleştirdiği bir raporlama geleneğinin başlangıcı olmuştur. Hazine saymanlıkları -Devlet Borçları Saymanlığı ve İç Ödemeler Saymanlığı- aracılığıyla gerçekleştirilen işlemleri değerlendiren ve bu konularda Meclisi bilgilendirmeyi amaçlayan Hazine İşlemleri Raporları bu tarihten sonra her yıl aksatılmadan Meclise gönderilmiştir. Bu şekilde 2000 yılında Meclise sunulan "1999 Yılı Hazine İşlemleri Raporu" beşinci rapor olmaktadır.

Hazine İşlemleri Raporları, Hazine Müsteşarlığında yerinde denetimde bulunan Devlet Borçları Denetim Ekibi tarafından hazırlanmaktadır. Raporlama süreci genellikle şu şekilde işlemektedir:

- Ekip, incelenen yılın hesaplarını ve ekli belgeleri saymanlıklardan teslim alır. Bu çalışma yıl içinde başlar ve ertesi yılın ortalarına kadar devam eder.

- Tespit edilen konularla birlikte taslak rapor hazırlanır. (Temmuz-Ağustos)

- Rapor taslağı, görüşlerini almak üzere Hazineye gönderilir. Hazine yetkilileri ile tereddütlü konuların açıklığa kavuşturulması için toplantı yapılır. Hazinenin resmi, yazılı cevabı alınır. Bu cevap genellikle mutabakat şeklinde olmakta, bazen cevaplara belirli konularda Hazine kendi açıklamalarını içeren notlar eklenmektedir. (Ağustos)

- Uygun görülen değişiklikler yapıldıktan sonra Hazine cevabı da eklenen rapor Genel Uygunluk Bildirimi eki olarak Sayıştay Genel Kurulu'na gönderilir. (Eylül)

- Sayıştay Genel Kurulu, raporu hazırlayan denetim ekibinin ve Hazine yetkililerinin de hazır bulunduğu bir oturumda raporu görüşür, gerek duyduğu konularda bilgi alır. Genel Kurul oylama sonrasında uygun bulursa rapor Genel Uygunluk Bildirimi eki olarak Meclis Plan ve Bütçe Komisyonuna gönderilir. (Eylül)

- Plan ve Bütçe Komisyonu bütçe ve kesin hesap görüşmeleri sırasında ilgili hususlar gündeme geldiğinde raporu değerlendirir. (Ekim-Kasım)

Hazine İşlemleri Raporları temel olarak üç konuyu kapsamaktadır:

- Dış borçlar: Devlet borçları saymanlığınca kayıt ve muhasebesi yürütülen kamu dış borçlarının yıllık borçlanma, geri ödeme işlemleri ve kamu dış borç stoku. Bu bölümde kamu dış borçlarının uzun dönemdeki seyri ile istatistiki nitelikte izlenen özel sektörün dış borçlarına da yer verilmektedir.

- İç borçlar: Devlet tahvilleri, Hazine bonoları ve kısa vadeli avans olarak yıllık borçlanma, geri ödeme işlemleri ve iç borç stoku.

- Hazine saymanlıklarınca Hazine Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığı bütçelerinden gerçekleştirilen bütçe transferleri.

1997 Yılı Hazine İşlemleri Raporunda, diğer raporlardan farklı olarak ilk bölümde borçlanma ve bütçe işlemlerinin genel dengesini göstermeyi amaçlayan önemli bir çalışmaya yer verilmiştir. Bu şekilde, daha önce ayrı ayrı incelenen borçlanma ve bütçe işlemlerinin karşılıklı ilişkisi ve dengesi ortaya konulmaya çalışılmış ve özellikle yarı mali işlemler üzerinde durulmuştur. Sonraki yıllarda Hazine İşlemleri Raporlarında bu önemli çalışma devam ettirilmemiş, ancak 2000 Yılı Maliye Raporunda daha kapsamlı bir şekilde tekrar gündeme getirilmiştir.

İzleme Raporları

İlk Hazine İşlemleri Raporunun 1996 yılında Meclise sunulmasından bir yıl sonra, 1997 yılında ayrı bir İzleme Raporu düzenlenmiştir. İzleme Raporu ile, dış borçlar hesabının bir önceki yılda Meclis tarafından reddedilmiş ve kesin Hesap kanunu dışına çıkarılmış olması nedeniyle idarece yıl içinde yapılan düzeltme çalışmaları konusunda Meclisi bilgilendirmekti. Dış borçlar hesabına, 1999 yılı hesabı da dahil olmak üzere halen Sayıştayca uygunluk verilmediğinden İzleme Raporları da bir nevi süreklilik kazanmıştır. 2000 Yılı İzleme Raporu, Meclise gönderilen dördüncü izleme raporu olmuştur.

Uygunluk verilmeyen hesaplar arasına 1998 yılından itibaren iki hesap daha eklenmiştir:

- Devletin garantili ve devirli kredilerden doğan alacaklarının izlendiği GBDDKB Hesabı ve

- Hazinenin KİT'lerdeki sermayelerinin izlendiği GBDDKYS hesabı.

1999 ve 2000 yılları İzleme Raporlarında bu hesaplara ilişkin olarak yapılan düzeltme çalışmaları da yer almıştır.

İzleme Raporlarında genel olarak;

- Uygunluk verilmeyen hesaba kaydedilmesi gereken işlemlerle ilgili mevcut uygulama,

- Hesabın işleyişindeki sorunlar,
- Hesaplardaki sorunlara yol açan iç kontrol zaafları ve uygulanması gereken standartlar,
- Hesaplara uygunluk verilmesinin şartları,
- Hesapların uygun hale getirilmesi için yapılması gereken çalışmaları içeren öneriler yer almaktadır.

Tüm hesaplara uygunluk verilinceye kadar İzleme Raporlarının sürdürülmesi gerekmektedir.

2000 Yılı Mali Raporu

Sayıştay Genel Kurulu, 2000 yılı bütçe görüşmeleri sırasında Meclise Genel Uygunluk Bildirimi eki olarak gönderilen raporlar yanında ayrıca "2000 Yılı Mali Raporu" adında bir rapor daha göndermiştir.

2000 Yılı Mali Raporu, hem Mecliste hem de basında ve kamuoyunda yoğun bir ilgi ile karşılaşmıştır. Plan ve Bütçe Komisyonu'nda bütçe görüşmeleri sırasında üye milletvekilleri raporla ilgili çok sayıda konuşmalar yapmışlar, ayrıca komisyon rapor konusunda Sayıştay'ın özel bir brifing vermesini talep etmiştir. Yazılı basında raporu esas alan 100'ün üzerinde haber, yorum ve makale şeklinde yazı yer almıştır. Ayrıca, INTOSAI'nin periyodik yayını olan Journal of Government Auditing'in Ocak 2001 sayısında 2000 Yılı Mali Raporunu tanıtan bir yazı yayınlanmıştır.

Bu rapor yukarıda tanıtılan raporlardan farklı olarak doğrudan Hazine hesaplarının denetimi sonucunda hazırlanmamıştır. Raporun konusu Hazine olmamakla birlikte, mali yapımız içinde Hazinenin önemi ile orantılı olarak Hazineyi ilgilendiren faaliyetler -bütçe dışı işlemler, borçlanmalar ve Hazine garantileri gibi- raporun odağında yer almaktadır.

2000 Yılı Mali Raporunun temel çerçevesini sorumluluk, şeffaflık ve mali disiplin açısından bütçe ve borçlanma işlemlerinde mevcut olan sorunlar oluşturmaktadır. Bütçe ele alınırken özellikle bütçe açığı ve bunun finansmanı üzerinde durulmuştur. Bütçe gelir ve giderleri, bu raporun doğrudan konusunu oluşturmamaktadır.

Borçlanma işlemleri ise raporda daha detaylı şekilde ele alınmaktadır. Kamu kesiminin görünen ve görünmeyen tüm borçlanma işlemleri raporun kapsamı içindedir.

Son yıllarda önemi giderek artan mali riskler konusu ayrı bir bölümde incelenmiştir. Devletin mali riskleri, muhtemel yükümlülükler ve özel riskler olarak iki kategoride ele alınmaktadır.

Denetimde Ortaya Çıkan Önemli Konular

Hazinenin işlevlerinin hacmi ve denetimin yoğunlaşmasıyla paralel olarak bir çok konu derinliğine incelenmiş ve sonuçlandırılmak üzere Sayıştay yargısına ya da Meclise iletilmiştir. Bu konulardan en önemli olanlarını ana başlıklarıyla ele alacağız.

Dış Borçlar

Devletin dış borçları Hazine tarafından yönetilmekte, muhasebe işlemleri Devlet Borçları Saymanlığınca yürütülmektedir. 1995 yılı Dış Borçlar Hesabının incelenmesi sonucunda bu hesaba kur farkı adı altında 599 trilyon liralık bir kaydın yapıldığı, ancak bu kayda ilişkin kanıtlayıcı belgelerin bulunmadığı tespit edilmiştir. Bu tespit Meclise yazılan raporda dile getirilmiş, bunun üzerine Meclis Dış Borçlar Hesabına uygunluk verilmesi için söz konusu rakama ilişkin belgelerin Sayıştaya sunulup

denetlenmesi gerektiğini belirterek Dış Borçlar Hesabını Kesin Hesap Kanunundan çıkarmıştır. Bu, Dış Borçlar Hesabının reddi anlamına gelmektedir.

1997 yılında yapılan incelemelerde Dış Borçlar Hesabında temel sorunun dış kredi kullanımlarının kaydında olduğu ortaya çıkmıştır. Devlet muhasebe sistemine göre dış kredi kullanan kamu kuruluşlarının, kullandıkları kredilere ilişkin bilgileri saymanlıkları aracılığıyla Hazine Devlet Borçları Saymanlığına bildirmeleri gerekirken bu sistem hiç işlememiştir. Dolayısıyla Devlet Borçları Saymanlığı kredi kullanımlarını -nakit olarak doğrudan Hazinenin Merkez Bankasındaki hesaplarına aktarılanlar hariç- takip edememektedir.

Diğer yandan Saymanlık bir borç kütüğü tutmadığından, çeşitli dövizlerden borç bakiyelerini izleyememekte ve yıl sonlarında devlet muhasebesinde öngörülen kur farkını hesaplayamamaktadır. Bu eksikliği telafi etmek amacıyla kur farkı kaydı adı altında Saymanlık yıl sonu dış Devlet borcu bakiyesini borç kütüğünün tutulduğu bilgisayarlı sistemden alınan sonuç rakamlarına eşitlemektedir.

Bilgisayarda tutulan dış borç kütüğünün ve kayıtlarının incelenmesinde ise bu verilerin sıhhatli ve güvenilir olmadığı, belgelerine dayanmadığı ortaya çıkmıştır. Bu bulgular üzerine Hazine Müsteşarlığı yeni bir bilişim sistemi kurma çabalarını hızlandırmış, dış borç muhasebesi için özel bir proje hazırlığına girişmiştir.

Reddedilen dış borçlar hesabının sonraki yılda da denetime uygun hale getirilememiş olması üzerine Sayıştay, sorunların ancak ilgili kurumların ortak çabası ile çözümlenebileceği kanaatiyle, Meclise gönderdiği İzleme Raporunda Sayıştayın gözetimi ve Hazinenin koordinatörlüğünde bir komite kurulmasını önermiştir. Bu öneri Plan ve Bütçe Komisyonunca uygun bulunarak kabul edilmiş ve Dış Borçları İzleme Komitesi (DBİK) kurulmuştur.

DBİK'in çalışmaları sonucunda bir taraftan dış borçların uygun bir şekilde izlenmesini sağlayacak yeni hesaplar ihdas edilmiş, diğer yandan da kredi kullanan kuruluşların Hazineye bilgi aktarmalarını sağlayacak prosedürler ve formlar geliştirilmiştir. Bu çalışmalar 1999 yılında sonuç vermeye başlamış ve kredi kullanan kuruluşlar büyük oranda kullanımlarını Hazineye bildirmişlerdir.

Bu süreç içinde önemli bir sorunun da kredi kullanımlarının bütçeleştirilmesi olduğu ortaya çıkmıştır. Her bir kredi kullanımının bir yandan Hazinece dış borç kaydı yapılırken diğer taraftan da ilgili kullanıcı kuruluş tarafından Maliye Bakanlığına bildirilerek bütçe gideri kaydı yapılması gerekmektedir. Bütçe açıklarını olduğundan daha az gösterme amacıyla bütçeye yeterli ödenek konulmamakta ve Maliye Bakanlığınca bütçeleştirme işlemi yapılmamaktadır. Bu durum, dış krediler üzerinde Sayıştayın denetimini ve Meclisin kontrolünü zayıflatmaktadır.

Mevcut çalışmalarla sorunların çözümü yolunda önemli gelişmeler kaydedilmiş olmakla birlikte halen dış borç kütüğünün tutulduğu yeni bilişim sistemi Sayıştay'ın denetimine açılmamış, 1995 yılından bu yana dış borç hesapları verilmemiş, dış kredi kullanımlarının bütçeleştirilmesi sağlanmamıştır.

Dış borçlar hesabının verilmemiş olmasının anlamı, Hazinenin dış borçların miktarını tam olarak izleyememesi ve bilmemesidir.

Hazinenin Kurumlardan Alacakları

Kurumların garantili ve devirli krediler nedeniyle Hazineye olan borçları Genel Bütçe Dışındaki Daire ve Kurum Borçları Hesabında (GBDDKBH) takip edilmektedir. Garantili krediler, kuruluşlar tarafından geri ödenmesi gerektiği halde nakit sıkıntısı sebebiyle Hazine tarafından üstlenilen borçları, devirli krediler de kurumlara devredilerek kullandırılan ve Hazine tarafından geri ödenen borçlara karşılık

henüz kurumlardan tahsil edilmemiş borçları ifade etmektedir. Bu hesaba kurum borçlarının anaparaları ile yıl sonlarında oluşan kur farklarının kaydedilmesi gerekmektedir.

1997 yılı hesaplarının incelenmesi sonucunda bu hesabın kurumların Hazineye olan borçlarını tam olarak göstermediği kanaatine varılmıştır. Bu hesapta tespit edilen sorunlar temel olarak;

- Kamu kurumlarının borçlarından Hazinenin üstlendiği tutarların bu hesaba kaydedilmemesi,

- Devirli kredilerin tam ve uygun bir şekilde kaydedilmemesi,

- Hesapta yer alan döviz cinsinden alacakların kur farkından kaynaklanan artışlarının kaydedilmemesidir.

Sonradan, iç borçlanmalardan üstlenilen tutarlara ilişkin kayıt bir muhasebe işlemiyle düzeltilmiş ancak, devirli kredilerin tam olarak kaydedilmesi sağlanamamış ve döviz cinsinden alacaklar için kur farkı hesaplanması mümkün olmamıştır. Bu sorun doğrudan Dış Borçlar hesabı ile bağlantılıdır. Sağlıklı bir borç kütüğü oluşturulmadığı sürece, döviz cinsinden alacakların uygun bir şekilde takibi de mümkün değildir.

Dış borçlarını takip edemeyen Hazine, alacaklarını da tam olarak kaydetmemekte ve bilmemektedir.

KİT Sermayeleri

Hazine tarafından KİT'lere verilen sermayeler Genel Bütçe Dışındaki Dairelere Yatırılan Sermayeler Hesabında (GBDDYSH) muhasebeleştirilmektedir. Bu hesap teşebbüslere aktarılan sermayelerin yıllar itibarı ile gelişimini izlemeyi sağlamakta ve bu hesabın borç kalanı Hazinenin teşebbüslerdeki sermayesinin, teşebbüslerin faaliyetleri sonucunda ulaştığı noktayı göstermektedir.

Ancak, bu hesabın iki temel nedenle Hazinenin KİT'lerdeki sermayesini tam ve doğru biçimde göstermediği ortaya çıkmıştır:

1. Teşebbüs zararları Hazine hesaplarında muhasebeleştirilmemektedir: Teşebbüslerin zararlarının bilançolarına dayanılarak sermayelerinden düşülmesi gerekmesine rağmen çeşitli gerekçelerle bu yapılmamaktadır. Bunun sonucunda teşebbüslerin kayıtlı sermayeleri gerçeği yansıtmamaktadır.

2. Teşebbüslere Yüksek Planlama Kurulu (YPK) kararı olmadan sermaye aktarılmaktadır:Hazine, bazı teşebbüslere sermaye taahhüdünün üzerinde sermaye aktarmaktadır. Teşebbüslerin aktarılan bu tutarlara ilişkin kayıtları ile Hazinenin kayıtları birbiriyle çelişkili olmaktadır.

1997 yılında tespit edilen bu sorunlar halen çözümlenememiş, bu hesaba son üç yıldır uygunluk verilmemiştir. Diğer bir ifadeyle Hazine, KİT'lerdeki sermayesinin tutarını izleyememekte ve bilmemektedir.

Yabancı Petrol Şirketlerine Ödenen Kur Farkları

Bu uygulama Petrol Kanununda yabancı sermayeyi özendirmek için yapılan düzenlemelere dayandırılmaktadır. Bu şirketlerin dışarıdan getirdikleri sermayeleri kaydedilmekte, bu sermayenin tekrar yurt dışına çıkarılması durumunda şirket, sermayeyi getirdiği tarihteki kurlarla Türk Lirası karşılığını kendi kasasından çıkarmakta, Hazine ise şirkete, bu tutarı güncel kurlara eşitleyecek şekilde bir kur farkı ödemektedir.

Bir yabancı şirketin kendi sermayesini yurt dışına çıkarması işleminin niçin Hazineye yükümlülük getirdiği sorgulanmış, bu yükümlülüğün ekonomik ve hukuki gerekçesi olmadığı sonucuna varılmıştır. Hazine tarafından yapılan bu ödeme makul bir teşvik unsuru olmadığı gibi Türkiye dışında hiçbir

ülkede böyle bir uygulama yapılmamaktadır. Diğer yandan, Petrol Kanununda Hazinenin kur farkı ödemesini öngören bir hüküm bulunmamakta, bilakis, kanunun 1974 yılı değişikliğinin gerekçesinde açıkça ekonomik gerekçesi olmayan kur farkı ödemelerinin kaldırıldığı ifade edilmektedir. Üstelik, mali yönleri bulunan yasaların aksine Petrol Kanunu Meclis Plan ve Bütçe Komisyonunda görüşülmeden yasalaşmıştır.

Bu gerekçelerle, yabancı petrol şirketlerine yapılan kur farkı ödemelerinin yasal olmadığı kanaatine ulaşılmış ve konu bir yandan Sayıştay yargısına intikal ettirilmiş diğer yandan da Meclisin gerekli önlemleri alması amacıyla 1996 Yılı Hazine İşlemleri Raporunda denetim sonucunda ulaşılan bulgu ve kanaatlere yer verilmiştir.

Meclis Plan ve Bütçe Komisyonunda bütçe kanununun petrol kur farkı ödemeleri ile ilgili maddesinin görüşülmesi sırasında bu husus gündeme gelmiştir. Komisyon, konunun Sayıştay'da yargılanarak kesin sonuca bağlanacağını ifade etmiş, mevcut tereddütlü durumun giderilmesi için de Bütçe Kanunu Taslağına geçici bir hüküm eklemiştir.

Yargılama süreci sonucunda Sayıştay 5. Dairesi yabancı petrol şirketlerine kur farkı olarak ödenen tutarların sorumlulardan tazminine karar vermiştir. Karar sorumlular tarafından temyiz edilmiş, bunun üzerine Sayıştay Temyiz Kurulu, Dairenin tazmin kararını onaylamıştır. Sayıştay Temyiz Kurulunun onaylama kararının hemen ardından, Mecliste görüşülmekte olan 2001 yılı Bütçe Tasarısına hükümetin girişimiyle ilginç bir hüküm eklenmiştir:

"6326 sayılı Petrol Kanununun 116/3 üncü maddesi gereğince yapılan transferler nedeniyle 1995, 1996 ve 1997 MalŒ Yılları Bütçe Kanunlarının ilgili harcama kalemlerinden 1995, 1996 ve 1997 yıllarında yapılan kur farkı ödemelerinin ilgililer adına kişi borçları hesabına alınarak terkin edilmesine Hazine Müsteşarlığı'nın bağlı olduğu Bakan yetkilidir."(3)

Bütçe Kanununun bu maddesi Anayasaya aykırılık iddiasıyla Anayasa Mahkemesine götürülmüş, Mahkeme yaptığı ön incelemede, gördüğü lüzum üzerine, yürürlüğün durdurulmasına kararı vermiştir.

Devirli Krediler

Bütçe Kanunlarında yer alan düzenlemelerle Hazineye, dış borçlanma ile elde edilen finansman imkanlarını kamu ve özel sektör kuruluşlarına devretme imkanı verilmektedir. Bütçe Kanunlarında bu devrin "antlaşmalarındaki hükümler uyarınca" yapılması öngörülmekte, diğer taraftan da "bu kredilerden yapılması gereken geri ödemeleri aynı kuruluşlar için hesaben ikraz ve krediye dönüştürmeye" Hazine Müsteşarlığının bağlı olduğu Bakan yetkili kılınmaktadır.(4)

Denetim çalışmaları sonucunda, bu düzenlemelere göre devirli kredilerin, Hazineye bir yük getirmeyecek şekilde tamamen aynı şartlarla devredilmesi gerektiği yorumuna ulaşılmıştır. Ancak, uygulamada devredilen kredilerin şartları ana anlaşmadaki şartlardan çok farklı olmaktadır. Öncelikle döviz cinsinden alınmakta olan krediler Türk Lirası cinsinden devredildiğinden kredinin ana parasının ödenmesi büyük ölçüde Hazinenin üstünde kalmaktadır. Diğer yandan, Hazine kredinin sağlandığı kuruluşa döviz üzerinden % 8-10 civarında faiz ödemekte, ancak kredinin devredildiği kuruluştan TL borç bakiyesi üzerinden %7,5 gibi çok düşük oranlarda faiz almaktadır. Bazı durumlarda kredilerin %95 oranında Hazine tarafından geri ödendiği, bu yolla bir kısım özel sektör kuruluşlarına menfaat sağlandığı ortaya çıkmıştır. Sadece özel sektör kuruluşlarına değil kamu sektörü kuruluşlarına da bu şekilde kaynak aktarılması uygun değildir. Uygulamadan sorumlu olan Hazine Müsteşarlarına göre 1970 yılından bu yana bu şekilde devredilen tutar kabaca 10 milyar dolara ulaşmaktadır.

Kamu kaynaklarının bu şekilde bütçe dışında, gizlice özel sektöre tahsisi uygun görülmediğinden bu konu hem Meclise sunulan Hazine İşlemleri Raporlarında dile getirilmiş hem de yargı konusu yapılmıştır. Sayıştayın ortaya koyduğu tereddütler sonucunda kredi devri uygulaması azalmış, hatta durmuştur. Devirli kredilere ilişkin yargılama süreci henüz tamamlanmamıştır.

Görev Zararları

Hazine denetiminde üzerinde durulan önemli konulardan biri de görev zararları uygulamasıdır. Görev zararları devletin çeşitli destekleme ve sübvansiyon uygulamaları ile ortaya çıkar. 233 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca, Bakanlar Kurulu Kararı ile KİT'lere destekleme görevi verilmekte, KİT'lerin bu görevlendirme nedeniyle oluşan zararları Hazine tarafından karşılanmaktadır.

Denetim sonucunda görev zararı uygulamalarında bir çok sorun tespit edilmiştir. Bu sorunlardan bir kısmı görevin uygun olmayan kuruluşlara verilmesi, verilen görev sonucu doğan zararın uygun bir şekilde tespit edilmemesi ile ilgilidir. Ancak en önemli sorun 233 sayılı KHK'de öngörülen usul ve esasların dışına çıkılarak Kamu Bankalarının görev zararlarında uzun süreli, tehlikeli sonuçlara yol açabilecek olan bir borçlanma ilişkisinin yaratılmış olmasıydı.

Kural olarak görev zararı ödemesinin, destekleme uygulamasının yapıldığı yıl bütçesinden ya da bir sonraki yılın bütçesinden ödenmesi gerekmektedir. Ancak, çeşitli nedenlerle bu ödemeler geciktirilmekte, çok yüksek faizler uygulanan görev zararı borçları ortaya çıkmaktadır. Bu borca karşılık uzun bir süre sonra bütçeden yapılan ödemeler denetlendiğinde, sorumluluğun tespiti güçleşmektedir. Diğer taraftan, borçlar karşılığında Devlet tahvili verilmekte, ancak bu işlemler bütçe gideri olarak kaydedilmemekte ve Sayıştay'ın "kayıt dışı bütçe" olarak tanımladığı hükümet tasarrufları arasında yer almaktadır.

1992 yılında önemsiz sayılabilecek miktarlarda olan görev zararı borçları 1999 yılında GSMH'nın % 17'si büyüklüğüne ulaşmıştır (yaklaşık 13 katrilyon lira). Borçların bu büyüklüğe ulaşması sübvansiyonların çokluğundan değil, bu borçlara yer yer yıllık % 300'ü bulan oranlarda faiz yürütülmesindendir. 2000 yılı Mali Raporunda verilen bir örnekte, 1993 yılında yapılan 1 dolarlık destek karşılığında 2002 yılında 158 dolar görev zararı borcu doğacağı ortaya konulmaktadır.

Sayıştay'ın bütçe dışı uygulamalara ilişkin eleştirisi etkisini göstermiş, 2001 yılı içinde, görev zararı borçlarının iç borçlanmaya dönüştürülmesi amacıyla bütçe kanununda değişiklik yapılmasını öngören kanun tasarısında yer alan ve bu işlemlerin "bütçe dışındaki hesaplarda izlenmesine" yetki veren hükümler Plan ve Bütçe Komisyonunda verilen önergelerle kaldırılmıştır. Tasarı bu şekilde yasalaşmıştır.

Sayıştay'ın görev zararları konusundaki temel önerileri şunlardır:

* Mevcut görev zararı borçlarının tam tutarı bir an önce tespit edilmelidir.
* Tespit edilen görev zararları kurumlarla anlaşma yapılarak uygun şekilde tasfiye edilmelidir.
* Görev zararları bütçeden karşılanmalı, bunların borca dönüşmesine meydan verilmemelidir.
* Yeni desteklemelerden doğan görev zararı ödemeleri avans olarak yapılmalıdır.
* Görev kararnamelerinde finansman kaynağı ve şekli gösterilmelidir.

Hazine Garantileri

Hazinenin çeşitli kurumlara dış borçlanmaları için verdiği garantiler uzun zamandır uygulanmaktadır. Kurumlar, üzerlerine düşen ödeme yükümlülüğünü yerine getirmediğinde Hazine garantör olarak geri ödemeyi gerçekleştirmekte, daha sonra krediyi kullanan kurumu borçlandırmaktadır.

Son yıllarda farklı bir tür Hazine garantisi sistemi ortaya çıkmıştır. Hazine yap-işlet-devret yöntemiyle yapılan işlerde kredi garantisi, girdi garantisi, ürünü satın alma garantisi gibi çeşitli garantiler vermektedir. Bu garantiler, önceden tahmin edilemeyecek boyutlarda mali yükümlülükler doğurabilecek niteliktedir.

Sayıştay yasal olarak devletin taahhütlerini kaydetmek ve denetlemekle görevli olduğundan, bu tür garantilerin de mutlaka yakından izlenmesi, kaydedilmesi ve denetlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Hazine garantilerinin işin başlangıcından itibaren takibi gerekli kılan iki temel neden vardır:

- Verilen garantilerin nitelikleri ve risk durumu konusunda Meclis bilgilendirilmelidir.

- Garanti nedeniyle sonradan ödeme gereği ortaya çıktığında yapılacak denetimden sonuç alınması güçleşecektir.

Bu amaçla, 1998 yılından itibaren, Hazine garantisi içeren bütün sözleşme, anlaşma ve protokollerin kaydedilmek üzere Sayıştaya gönderilmesi Hazineden istenmiş, ancak, bu talep sonuçlandırılamamıştır. Hazine, devlet adına üstlendiği taahhütleri ve verdiği garantileri Sayıştaya bildirmeme konusunda ısrarlı davranışını sürdürmektedir.

Diğer yandan, Hazine garantilerinin olumsuz sonuçları ortaya çıkmaya başlamıştır. Bunun ilk örneği İzmit Yuvacık Barajı Projesinde gerçekleşmiş, garantiler dolayısıyla yapılan ödemelerin büyüklüğü, tesislerin kamu kesimi tarafından geri alınmasını gerektirecek hacme erişmiştir. Hazine vermiş olduğu garanti çerçevesinde kullanılmadan denize dökülen su için 1999 yılında İzmit Su A.Ş.'ne 61,5 trilyon lira tutarında bedel ödemek zorunda kalmıştır. Bu ödeme 14 yıl boyunca artan tutarlarda devam edecektir. Bu konuda yapılan denetim çalışmaları henüz sonuçlanmamıştır.

Hazine Denetiminin Geleceği

Hazineyi etkin bir şekilde denetlemeye yönelik girişim ile güdülen temel amaçlar;

- Hazine saymanlıklarınca gerçekleştirilen işlemleri yasalara uygunluk yönünden sorgulamak ve

- Hazinenin gerçekleştirdiği faaliyetler hakkında Meclisi ve kamuoyunu uygun ve yeterli bir şekilde bilgilendirmektir.

Bu amaçlar doğrultusunda aşılması gereken önemli zorluklar bulunmaktadır. Bunların bir kısmı Hazineden kaynaklanmakta, diğer bir kısmı ise denetimin yetersizliklerinden doğmaktadır.

Hazineden Beklenenler

Hazine, hesap verme sorumluluğunun ve şeffaflığın temeli olan muhasebe sistemini geliştirmelidir. Bu çerçevede uygun bulunmayan hesaplar olabildiğince kısa sürede düzeltip uygun hale getirmeli ve Sayıştay'a vermelidir. Diğer yandan, kayıt dışı gelir ve giderlerin azaltılması yönündeki eğilim güçlendirilerek, bu tür işlemlerin tamamen kayıt altına alınması sağlanmalıdır. Bunların ardından gelecek olan adım, orta vadede bir Devlet bilançosu hazırlanarak ülke ihtiyaçlarına uygun bir şekilde geliştirilmesidir. Bütçe ve finansman işlemlerinde en önemli aktör olan Hazineye bu hususta önemli bir sorumluluk düşmektedir.

Hazinenin iç kontrol sistemindeki zaaflar üzerinde durulmalı ve sistemin güçlendirilmesi için gerekli yapısal önlemler alınmalıdır. Mevcut sistemin hata üretmeye açık olduğu ortaya çıkmıştır. Bu hususta Sayıştay'ın önerileri doğrultusunda Hazine iç kontrollerini yeniden yapılandırmalıdır.

Denetimin Geliştirilmesi Gereken Yönleri

INTOSAI Denetim Standartları Sayıştay denetiminde bulunması gereken nitelikleri şu şekilde belirtmektedir: "Sayıştay'ın yüklendiği görev ve sorumluluklar kamusal hesap verme sorumluluğu açısından hayati bir önem taşıdığından Sayıştay, denetimine en üstün vasıflı yöntemleri ve metodolojileri uygulamalıdır. Sayıştayın görevi, denetim raporları için taşıdığı sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirebilmek amacıyla, kendi mensuplarının ve dış uzmanların Sayıştay standartlarına, planlama yöntemlerine ve gözetim usullerine tam riayetini sağlayacak usuller geliştirmektir."(5)

Denetim çalışmalarında ortaya çıkan yetersizlikler denetimin etkinliğini önemli ölçüde etkilemektedir. Kaynakların yetersizliği nedeniyle denetim çalışmaları daha çok hesapların genel nitelikli bir incelemesi ile sınırlı kalmaktadır. Mali denetim, uluslararası standartlar ışığında geliştirilmelidir.

Devletin en önemli hesapları arasında olan dış borçların, Hazinenin kurumlardan alacaklarının ve KİT'lerdeki sermayelerin izlendiği hesapların uzun süredir Sayıştay'a verilmemiş olması çok olumsuz sonuçlara yol açmaktadır. Sayıştay, yasal yetkileri çerçevesinde, bu hesapların bir an önce amaca uygun bir duruma getirilmesini sağlamak için ilgili kurumları gerekli tedbirleri almaya zorlamalıdır.

Özellikle dış kredilerde proje düzeyinde denetim yapılmamakta olması önemli bir eksikliktir. Dış kredilerle gerçekleştirilen projelerin mali denetim yanında performans yönünden de denetlenmeleri gerekir. Yatırımların verimliliğinin denetimi, bu yatırımlar borçlanma ile finanse edildiğinde çok daha önemli hale gelmektedir.

Hazinenin faaliyetlerinde gelişmiş bir bilişim sistemi (IT) kullanıyor olması bilişim sisteminin denetimini de gerekli kılmaktadır. Sayıştay için bilişim sistemlerinin denetimi yeni bir konudur. Bu konuda yeterli bilgi ve tecrübe birikimi henüz oluşturulmamıştır. IT denetimi, Hazine denetiminin ayrılmaz bir parçası olmalıdır.

Raporlamanın Geliştirilmesine İlişkin Hususlar

INTOSAI Denetim Standartları Meclise raporlamanın önemini ve Sayıştay'ların Meclis ile çok yakın bir işbirliği içinde çalışmasının gerekliliğini vurgulamaktadır: "Yasama organı Sayıştay hizmetlerinin belli başlı kullanıcılarından birisidir. Sayıştay, yetkisini Anayasa veya yasadan alır ve en önemli fonksiyonlarından birisi Parlamentoya rapor sunmaktır. Sayıştay'ın, kendi raporlarını görüşen Parlamento komisyonu da dahil olmak üzere yasama organı ile yakın bir biçimde çalışması beklenmektedir. Böyle bir irtibat Sayıştay'ca yapılan işin etkin bir biçimde izlenmesine büyük katkı sağlar."(6)

Sayıştay, son beş yıldır hazırlayıp Meclise gönderdiği Hazine İşlemleri Raporları ile çok önemli bir görevi yerine getirmektedir. Bu raporlar, Hazinenin tüm faaliyetleri hakkında -özellikle kayıt dışı kalan mali işlemler hakkında- bütüncül bir yaklaşımla, sistematik bir şekilde bilgi verecek yönde geliştirilmelidir.

Hazinenin temel işlevleri ile ilgili Meclise 3 aylık raporlar sunulmalıdır. Bu raporlar temel finansman bilgilerini kapsayacaktır: Dış ve iç borçlanma tutarları, çeşitleri, özellikleri ve Hazine garantileri gibi. Bu

raporlar, hem Meclisin hem de kamuoyunun temel finansman bilgilerini sağlam bir kaynaktan ve yakından izlemesini sağlayacaktır.

Periyodik raporlar dışında, önemli görülen konularda Meclise raporlar sunulmalıdır. Bu raporlar temel olarak Meclise şu hususlarda bilgi vermelidir:

- Meclisin yetki verdiği ancak sonuçları kamu menfaatleri açısından önem arzeden hükümet uygulamaları,
- Meclisin verdiği yetkiyi aşarak ya da yetki olmaksızın hükümet tarafından yapılan uygulamalar,
- Bakanların sorumluluğunu gerektiren işlemler.

Raporlama sürecinde, özellikle Meclis aşamasında yetersizlikler gözlemlenmektedir. Sayıştay raporlarının Mecliste nasıl değerlendirileceği hususu henüz istikrara kavuşturulamamıştır. Hazine işlemleri raporları ile izleme raporları, yoğun bütçe gündemi içinde Plan ve Bütçe Komisyonuna gelmekte ve bu yoğunluk içinde gündem konusu dahi olamamaktadır.

Sayıştay raporlarının, Meclisin en etkin komisyonu olan Plan ve Bütçe Komisyonunda değerlendiriliyor olması olumlu bir durumdur. Ancak, bu komisyonda iki hususa özen gösterilmelidir:

- Komisyon, Sayıştay raporlarını bütçe görüşmeleri öncesinde özel bir gündem ile görüşmelidir. Bu, komisyona önceki yılın uygulamalarını topluca değerlendirme ve bu değerlendirmeler ışığında yeni bütçeye yön verme olanağı sağlayacaktır. Raporlar daha sonra, Sayıştay Kanununda öngörüldüğü şekilde, komisyon görüşü ile birlikte Meclis Genel Kuruluna gönderilmeli ve burada da benzer bir görüşme süreci izlenmelidir.
- Sayıştay raporlarının yürütmeyi eleştiren niteliğini göz önünde tutan bir çok ülke uygulamalarında bu raporları görüşen komisyonların başkanları Meclisin muhalefet kanadından seçilmektedir. Bu şekilde Meclisin yürütmeden etkilenmeden ve serbestçe hesap sorma işlevini yerine getirmesi amaçlanmaktadır. Sayıştay raporlarını görüşen Plan ve Bütçe Komisyonu, bu hassasiyeti dikkate alarak uygun ve tarafsız bir ortam sağlamalıdır.

----

(1) 1050 sayılı Genel Muhasebe Kanunu, madde 134.

(2) 832 sayılı Sayıştay Kanunu, madde 55.

(3) 2001 Mali Yılı Bütçe Kanunu, madde 41.

(4) Örnek bir kanun metni için bkz. 2000 Mali Yılı Bütçe Kanunu, madde 34.

(5) INTOSAI Denetim Standartları, madde 85.

(6) INTOSAI Denetim Standartları, madde 56.

Kaynaklar:

- INTOSAI Denetim Standartları, Sayıştay.
- Sayıştay 2000 Yılı Mali Raporu.
- Sayıştay Hazine İşlemleri Raporları (1995-1999).
- Sayıştay İzleme Raporları (1997-2000).
- Hazine İç Ödemeler Saymanlığı Yargı Raporları (1995-1998).
- Devlet Borçları Saymanlığı Yargı Raporları (1995-1998).
- Devlet Borçları Ekibi 1998 Yılı Faaliyet Raporu.
- Şeref Efe, Ömer Karamollaoğlu, Dış Borçların Denetimi Alanındaki Gelişmeler, Çarşamba Toplantıları, Mart 1997, Sayıştay, Ankara.